

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

## **COUR ADMINISTRATIVE**

**Numéro 16859C du rôle  
Inscrit le 8 août 2003**

---

**AUDIENCE PUBLIQUE DU 29 JANVIER 2004**

**Recours formé par la société anonyme ...  
contre une décision de l'administration des Contributions directes  
en matière de :  
impôt sur le revenu des collectivités et impôt commercial communal**

**- Appel -  
(jugement entrepris du 14 juillet 2003, n° 15870 du rôle)**

---

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 8 août 2003 par Maître Alex Kriepps, avocat à la Cour, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-...,..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 14 juillet 2003 en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et impôt commercial communal, à la requête de la société anonyme .... contre l'administration des Contributions directes.

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2003 par le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein.

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris.

Oùï le vice-président en son rapport et Maître Alex Kriepps ainsi que le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein en leurs observations orales.

---

Par requête déposée au greffe de la Cour le 28 août 2003, la S.A.... a déclaré relever appel d'un jugement du tribunal administratif du 14 juillet 2003 intervenu en matière d'impôts.

Le jugement dont appel a déclaré le recours irrecevable faute d'intérêt à agir dans la mesure où il vise les deux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour 1997 et 1998 et le bulletin de l'impôt commercial communal pour 1997.

Il a par ailleurs déclaré le recours recevable et partiellement fondé pour le surplus et par réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour 1999 et 2000, a dit que la société ... a droit à la déduction totale de l'amortissement et des frais d'entretien relatifs à la montgolfière lui appartenant, ainsi que les dépenses effectuées pour les chiens de garde.

Il est soutenu que le jugement dont appel aurait dû déclarer recevable et fondé le recours en ce qu'il a visé les années 1997 et 1998 pour les mêmes motifs que ceux retenus pour les années subséquentes.

L'appelante conclut par ailleurs à la réformation du jugement en ce qui a été jugé en ce qui concerne l'aide à l'investissement par rapport à une montgolfière et un multivan.

Le délégué du Gouvernement a déposé un mémoire en réponse le 15 octobre 2003.

Il est conclu à la confirmation au jugement tant en ce qui concerne les aspects de recevabilité qu'en ce qui concerne le fond de la demande.

Considérant que l'appel est intervenu dans les formes et délai de la loi et qu'il est dès lors recevable ;

Considérant que le jugement dont appel est critiqué en premier lieu en ce qu'il a déclaré irrecevable le recours en ce qu'il visait les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les exercices 1997 et 1998 et le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'exercice 1997 ;

Considérant que dans son recours en réformation de première instance, la partie demanderesse avait conclu, pour les exercices 1997 à 2000 à l'annulation des bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et sur l'impôt commercial communal pour non-respect dans le chef de l'administration du paragraphe 205, alinéa 3 de la loi générale des impôts AO ;

que sur les conclusions du délégué du Gouvernement, le jugement dont appel a déclaré irrecevable le recours en ce qu'il visait les trois bulletins ci-dessus visés, sur base de l'article 232,1 de la même loi au motif que les bulletins ne fixaient pas une cote d'impôt positive, mais une cote de zéro francs ;

Considérant que l'appelant critique cette décision alors qu'il aurait intérêt à agir du fait que, bien que la cote d'impôt pour les exercices en question soit fixés à zéro francs, les bulletins prêteraient à critique en ce qu'ils n'ont pas retenu le montant de la perte commerciale au montant déclaré, mais à un montant inférieur ;

Considérant que le paragraphe 232 (1) AO dispose que „*einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist*“;

que de cette formulation la jurisprudence et la doctrine concluent à l'absence d'un intérêt né et actuel, donc à l'irrecevabilité d'un recours dans les cas où la cote d'impôt est fixée à zéro francs, encore que le contribuable estimerait avoir des critiques à l'égard de tel ou tel motif de la décision, notamment concernant le montant des pertes d'exercices sur l'import duquel il n'aurait pas obtenu satisfaction, alors que seul le dispositif du bulletin aurait force contraignante, le contribuable restant par ailleurs recevable à opposer ses moyens quant spécialement au montant de ces pertes à l'occasion du premier bulletin fixant une cote d'impôt positive dans laquelle le montant de la perte reportée aurait un impact direct sur la dette fiscale (voir notamment : CE n° 5791 du rôle du 25 janvier 1967, CFL ; Etudes fiscales 81-85, novembre 1989 n° 165) ;

Considérant qu'il en résulte que, pouvant opposer les moyens produits à l'encontre de bulletins d'impôt ultérieurs fixant une cote d'impôt positive et n'encourant donc point de forclusion à ce sujet, la S.A... n'a donc pas intérêt à critiquer du chef du fait avancé les trois bulletins visés et qu'il y a dès lors lieu de confirmer le jugement dont appel en ce qu'il a déclaré irrecevable le recours en tant que dirigé par rapport à l'évaluation des pertes d'exploitation contre les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités pour les exercices 1997 et 1998 ainsi que sur l'impôt commercial communal pour l'exercice 1997 ;

Considérant que le jugement dont appel est encore critiqué en ce qu'il déclare non fondé le recours en ce qu'il visait l'application de l'acte 152 bis de la loi sur l'impôt sur le revenu LIR ;

Considérant que le jugement dont appel a retenu que tant une montgolfière appartenant à la société demanderesse qu'un véhicule multivan ne sont pas éligibles sur base de l'article 152 bis LIR au bénéfice de la bonification pour investissement;

que l'appelante soutient que les objets visés seraient des biens amortissables corporels et devraient pouvoir faire l'objet de la bonification visée, la loi n'exigeant pas, comme retenu au jugement dont appel que les biens constituent des moyens de transport ;

considérant que l'article 152 bis LIR et plus spécialement ses paragraphes 2 et 7 définissent les biens à raison de l'investissement desquels une bonification d'impôt sur le revenu peut être accordée ;

qu'après avoir prévu de façon générale la bonification d'impôts notamment en raison d'investissements en biens amortissables corporels autres que le bâtiment, le chepdel(vif) agricole et les gisements minéraux et fossiles, le texte sous examen dispose toutefois que sont exclus de l'éligibilité pour la bonification (art 152 bis, §7, (2), 4) les véhicules automoteurs, sauf :

- a) *ceux affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou faisant partie de l'actif net investi d'une entreprise de location de voitures ;*
- b) *ceux affectés exclusivement au transport de biens ou de marchandises ;*
- c) *ceux affectés exclusivement au sein d'une entreprise au transport des salariés vers ou en provenance de leur lieu de travail, pour autant que ces véhicules sont admis à la circulation avec une capacité d'au moins 9 occupants, y compris le chauffeur ;*
- d) *ceux spécialement aménagés de façon à servir exclusivement à une service de dépannage ;*
- e) *les machines automotrices.*

Considérant que l'appelante conclut à voir déclarer éligibles au titre de ce texte un véhicule multivan et une montgolfière, conclusions qui ont été déclarées mal fondées par le jugement dont appel au motif qu'il ne serait pas établi par le contribuable « *que la montgolfière et le multivan ne constituent pas des moyens de transport* » ;

Considérant que cette approche reprise par le délégué du Gouvernement en son mémoire en instance d'appel ne rencontre pas l'adhésion de la Cour ;

qu'il résulte en effet du du texte du §7 de l'article 152 bis LIR que la bonification d'impôt est en principe accordée du chef d'« *investissements en biens amortissables* » (§ 7 (1) 1) ; que sont cependant exclus des investissements les « *véhicules automoteurs* », sauf les exceptions ci-dessus transcrites ;

que pour bénéficier de la bonification d'impôt, il appartient dès lors au contribuable d'établir que les véhicules à raison desquels la mesure est sollicitée, servent « *exclusivement au transport de biens ou de marchandises* » et non pas qu'ils ne servent pas à cette fin ;

que sans préjudice de la question soulevée par le délégué du Gouvernement en première instance et tendant à voir si le multivan sert partiellement à des fins privées, question pour la solution de laquelle la Cour n'est pas en possession des éléments nécessaires en raison de la multiplicité de formes du véhicule dit multivan, il y a lieu de se référer à la conformation du véhicule sinon à son immatriculation comme véhicule utilitaire ou de commerce ou alors de véhicule pour transports de personnes pour déterminer sa qualification au regard de l'article 152 bis 7,4b) ;

que dans le premier cas, du moins dans la mesure où il est utilisé pour les besoins de l'entreprise, ledit véhicule est éligible pour la bonification d'impôt ;

Considérant qu'en ce qui concerne la montgolfière, il y a lieu de la considérer comme véhicule automoteur au sens du texte, alors que l'engin se meut de sa propre force dans les airs ;

que toutefois la montgolfière ne saurait bénéficier de l'exemption d'exclusion générale des véhicules automoteurs, alors que, dans le cadre de l'exploitation d'une société de charpente et de toiture (Zimmerei- und Dachdeckerbetrieb), il y a lieu de présumer qu'une montgolfière ne sert pas au transport de biens ou de marchandises ni ne figure dans l'une des autres causes d'éligibilité ci-dessus mentionnées, mais que son affectation ne saurait être que de nature publicitaire ;

qu'il s'ensuit que c'est à bon droit que l'investissement relatif à la montgolfière a été déclaré non éligible pour la bonification de l'impôt ;

### **Par ces motifs,**

La Cour administrative, statuant contradictoirement;

reçoit l'appel en la forme;

le déclare non fondé en ce qu'il tend à la réformation du jugement en ce qu'il a déclaré le recours irrecevable dans la mesure où il visait les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités pour les exercices 1997 et 1998 et sur l'impôt commercial communal 1998 ;

le dit non fondé en ce qu'il visait l'admission à une bonification d'impôt de l'investissement relatif à une montgolfière ;

dit l'appel fondé pour le surplus ;

**réformant**, dit l'investissement réalisé du chef d'un véhicule multivan éligible en principe pour la bonification d'impôt et renvoie à l'administration pour voir vérifier si ledit véhicule sert en fait et suivant les critères déterminés ci-dessus au transport de marchandises ou de personnes et établir éventuellement la ventilation entre l'utilisation privée et professionnelle dudit véhicule ;

fait masse des frais de l'instance d'appel et les impose pour  $\frac{3}{4}$  (trois quarts) à l'appelante et pour  $\frac{1}{4}$  (un quart) à l'Etat.

Ainsi jugé par :

Jean-Mathias Goerens, vice-président, rapporteur  
Christiane Diederich-Tournay, premier conseiller

Marc Feyereisen, conseiller,

et lu par le vice-président, en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

le vice-président